

RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0731/2012

La Paz, 20 de agosto de 2012

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-SCZ/RA 0172/2012, de 1 de junio de 2012**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **AEROCÓN LTDA.**, representado legalmente por Juan Carlos Aliaga Pinto.

Administración Tributaria: **Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Dionicio Cataldi Alanoca.

Número de Expediente: **AGIT/0684/2012//SCZ-0155/2012.**

VISTOS: El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 150-153 vta. del expediente); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0172/2012, de 1 de junio de 2012, (125-133 vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0731/2012 (fs. 163-172 vta. del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

I.1.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada legalmente por Dionicio Cataldi Alanoca, según Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0169-12, de 19 de abril de 2012 (fs. 140 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 150-153 vta. del expediente), impugnando la Resolución ARIT-SCZ/RA 0172/2012, de 1 de junio de 2012, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Señala que conforme la información del Departamento de Recaudaciones y Empadronamiento de la Gerencia GRACO Santa Cruz y antecedentes, determinó que el contribuyente AEROCON LTDA., pagó hasta la segunda cuota en plazo y montos establecidos mediante Resolución Administrativa GDSC-DJCC-Nº 111/2008 de fecha 18 de junio de 2008, que le otorgó facilidades de pago; sin embargo, la tercera cuota no fue pagada en el plazo determinado, siendo evidente que se incurrió en omisión de pago prevista en el Artículo 165 de la Ley Nº 2492 (CTB), por lo que este incumplimiento conforme lo establecido en el Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0042-05 y Artículo 20 caso 3 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, constituye que la facilidad de pago fue incumplida, cuya sanción debe ser calculada en aplicación a lo previsto en el Artículo 42 del Decreto Supremo Nº 27310 y Artículo 12 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07.

- ii. Manifiesta que la retroactividad normada por el Artículo 150 de la Ley Nº 2492 (CTB), es aplicable únicamente a los ilícitos tributarios, siendo estos un Delito Tributario (penal) y no así las sanciones por concepto de contravenciones tributarias como lo es la omisión de pago, a esto agrega que al no constituirse la contravención por omisión de pago en un delito, la retroactividad por la norma mas benigna aplicada en el caso de autos es impertinente por no alcanzar a las contravenciones tributarias, análisis que fue pronunciado en la Sentencia Constitucional Nº 0028/2005 de 28 de abril de 2005, en el mismo sentido señala como jurisprudencia lo establecido en el Auto Supremo Nº 307 de 31 de julio de 2008, emitido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto a la indebida aplicación de la retroactividad de tributos omitidos y sus correspondientes sanciones, pues estos no se encuentran dentro de la permisibilidad establecida por el Artículo 33 de la Constitución Política del Estado (CPE).

- iii. Indica que de la parte considerativa del Decreto Supremo Nº 27874 de 26 de noviembre de 2004, que reglamenta la aplicación del Código Tributario vigente, se establece que adjetiva y procesalmente se aplica la norma que esta vigente al momento de establecer la sanción y sustancialmente la norma que estaba vigente al momento de la comisión del delito o a la contravención como en este caso, por lo que al iniciar el proceso sancionador aplicó las disposiciones vigentes durante la comisión del incumplimiento por ello no habría nulidad o ilegalidad en la aplicación de las Resoluciones Normativas de Directorio del Servicio de Impuestos Nacionales.

iv. Finaliza señalando, que aplicar la retroactividad constituiría una contravención al ordenamiento jurídico, principio de legalidad, seguridad jurídica señaladas en la CPE, por lo que solicita se revoque la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA N° 0172/2012 de 1 de junio de 2012, en su efecto confirmando totalmente las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00745-11, 18-00746-11, 18-00747-11, 18-00747-11, 18-00748-11, 18-00749-11, 18-00750-11, 18-00751-11, 18-00752-11, 18-00753-11, 18-00754-11, 18-00755-11, 18-00756-11 y 18-00757-11, de 30 de diciembre de 2011.

I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.

La Resolución ARIT-SCZ/RA 0172/2012, de 1 de junio de 2012, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz; resuelve revocar totalmente las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00745-11, 18-00746-11, 18-00747-11, 18-00748-11, 18-00749-11, 18-00750-11, 18-00751-11, 18-00752-11, 18-00753-11, 18-00754-11, 18-00755-11, 18-00756-11 y 18-00757-11, todas de 30 de diciembre de 2011, emitidas por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), referente a la multa por omisión de pago prevista en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB); con los siguientes fundamentos:

- i. Señala que advirtió de la revisión de antecedentes que la empresa recurrente, solicitó facilidades de pago por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT), aceptada mediante Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008, con un plan de 35 cuotas, y debido a la observación de la tercera cuota, la Administración Tributaria recomendó la remisión de la Boleta de Garantía N° BGNC-1000039398, emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., para su respectiva ejecución. Consiguientemente la Administración Tributaria notificó a la empresa recurrente, con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional correspondientes.
- ii. En tal sentido, siendo que la empresa recurrente realizó el pago de la cuota correspondiente al mes de agosto de 2008, el 4 de septiembre de 2008, cuando lo correcto era que se realice el pago hasta el 31 de agosto de 2008 de acuerdo a la parte Resolutiva artículo segundo de la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008 y Parágrafo II del Artículo 16 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05, que establecen que los pagos de la segunda cuota y siguientes puede realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario. Por tanto, señala que la empresa recurrente habría incumplido con la fecha de pago de una de las cuotas, y

conforme el Numeral 1) del Artículo 17 de la mencionada Resolución Normativa de Directorio, determina el incumplimiento del Plan de Facilidades de Pago; sin embargo, de acuerdo a la nueva Resolución Normativa de Directorio N° 10- 0004-09, el 2 de abril de 2009, en la que se incluyeron tolerancias en la fecha de pago de las cuotas de las facilidades de pago, estableciendo en el párrafo segundo del Numeral 2) del Artículo 17, de la Resolución Normativa de Directorio referida que: *“Los días acumulados de tolerancia máxima permitida, serán igual a la mitad del número de cuotas autorizadas; en caso de no ser un número entero se redondeará al número inmediato superior (...)”*, de lo que se infiere que tal tolerancia beneficia a la empresa recurrente en cuanto a la determinación de la sanción por omisión de pago, en función al principio de retroactividad de la Ley prevista en el Artículo 123 de la CPE y Artículo 150 de la Ley N° 2492 (CTB), que permiten aplicar de forma retroactiva disposiciones que de cualquier manera beneficie al sujeto pasivo.

iii. Menciona la Disposición Final Cuarta de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, y considerando que la facilidad de pago otorgada a través de la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008, de 18 de junio de 2008, establece que el monto adeudado de Bs1.239.383.- debe pagarse en **35 cuotas mensuales**; es así que de acuerdo al párrafo segundo del Numeral 2) del Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09; se tiene que la tolerancia máxima permitida para el pago de cualquiera de las cuotas que no sea la última, debe ser igual a la mitad del número de cuotas autorizadas; es decir, en el caso que nos ocupa, al tratarse de 34 cuotas (debió decir 35 cuotas), la mitad corresponde a **17 días** (debió decir 18 días), de tolerancia para el pago de las respectivas cuotas; en ese entendido, al haber transcurrido cuatro días después del vencimiento del pago de la tercera cuota; es decir el 4 de septiembre, concluye que el pago realizado de la cuota se hizo dentro de la tolerancia permitida, lo que determina que la facilidad de pago no fue incumplida.

iv. Indica que el razonamiento del párrafo precedente, coincide a la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2011, de 10 de junio de 2011, en la que la Autoridad máxima de impugnación tributaria señaló que si el pago de la cuota incumplida se realiza dentro del plazo de tolerancia permitida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, se considera que la facilidad de pago no es incumplida y además que corresponde la aplicación del arrepentimiento eficaz.

CONSIDERANDO II:

Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, (CPE) promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo N° 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecúe su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes Nos. 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB), Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

CONSIDERANDO III:

Trámite del Recurso Jerárquico.

El 2 de julio de 2012, mediante nota ARIT-SCZ-0340/2012, de 29 de junio de 2012, se recibió el expediente ARIT-SCZ/0155/2012 (fs. 1-157 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 9 de julio de 2012 (fs. 158-159 del expediente), actuaciones notificadas a las partes el 11 de julio de 2012 (fs. 160 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Artículo 210 de la Ley N° 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano), vencía el **20 de agosto de 2012**; por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

CONSIDERANDO IV:

IV.1. Antecedentes de hecho.

- i. El 18 de junio de 2008, la Administración Tributaria notificó en secretaria la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008, de aceptación de facilidades de pago, solicitada mediante formulario 8008, versión 1, con N° de Orden 790260,

que resuelve aceptar la solicitud de facilidades de pago formulada por el contribuyente, en treinta y cinco (35) cuotas mensuales, por los periodos octubre, noviembre, diciembre de 2007 y enero, febrero y marzo de 2008 para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los periodos octubre, noviembre, diciembre de 2007 y enero, febrero, marzo y abril de 2008 para el Impuesto a las Transacciones (IT); asimismo señala que las cuotas deberán ser pagadas hasta el último día hábil de cada mes a partir de la notificación de la Resolución, finalmente establece que los planes de pago se consideran incumplidos de suscitarse cualquiera de las circunstancias establecidas en el Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05, dando lugar automáticamente sin necesidad de actuación previa a la ejecución de garantías presentadas y si corresponde a las medidas coactivas señaladas en el Parágrafo III del Artículo 55 de la Ley N° 2492 (CTB) y Artículo 24 del Decreto Supremo N° 27310 y parágrafo II del citado Artículo 17 (fs. 7-9 del antecedentes administrativos).

ii. El 2 de septiembre de 2008, la Administración Tributaria emitió el Informe con Cite: GGSC/DER/INF N° 01-0180/2008, que concluye que se evidenció que AEROCON LTDA., incumplió la facilidad de pago, de acuerdo a la verificación realizada en el listado de formularios impresos de la Base de Datos Corporativa del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); asimismo, recomienda instruir al responsable administrativo de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz, la remisión de la Boleta de Garantía N° BGNC-1000039398, emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., por la suma de \$us. 45.000.-, con vencimiento al 28 de junio de 2011, al departamento Técnico Jurídico y Cobranza Coactiva para su respectiva ejecución automática como lo determina el Inciso c) del caso 3 del Artículo 20 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, además de instruir al Departamento Técnico Jurídico, la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional por Omisión de pago según corresponda (fs. 10-15 de antecedentes administrativos).

iii. El 17 de noviembre de 2011, la Administración Tributaria notificó mediante Cédula a José Luís Añez Soruco, representante legal de AEROCON LTDA., con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03433-11, 25-03434-11, 25-03435-11, 25-03436-11, 25-03437-11, 25-03438-11, 25-03443-11, 25-03439-11, 25-03442-11, 25-03441-11, 25-03440-11- 25-03444-11, 25-03445-11, todos de 8 de noviembre de 2011, referentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2007, enero, febrero y marzo de 2008, e Impuestos a las

Transacciones (IT), de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2007, enero, febrero, marzo y abril de 2008, respectivamente, resolviendo iniciar Sumarios Contravencionales, contra AEROCON LTDA., al haberse evidenciado que se incumplió con la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008 de 18 de junio de 2008, mediante el cual se aceptó el plan de pagos de los impuestos señalados precedentemente, adecuando su conducta a la contravención tributaria de Omisión de pago prevista en los Artículos 165 de la Ley N° 2492 (CTB) y 42 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), con la reducción en el 80% del tributo omitido expresados en Unidades de Fomento de la Vivienda, en aplicación del Numeral 1 del Artículo 156 de la Ley N° 2492 (CTB) a la fecha de vencimiento (23 de noviembre de 2007), sin que existan disminuciones adicionales, concediéndole el plazo de 20 días para que formule o ofrezca pruebas que hagan a su derecho, o en su caso efectúe el pago del importe de la multa (fs. 53-58, 123-128, 135-140, 236-241, 300-305, 343-348, 368-373, 391-396, 416-421, 441-446, 446-471, 491-496, 516-521 de antecedentes administrativos c.1 y c.2).

iv. El 6 de diciembre de 2011, AEROCON LTDA., presentó descargos y solicitó el auto de conclusión, señalando que tres (3) días después del vencimiento de la fecha de pago de la tercera cuota se pago la totalidad de la deuda tributaria y antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, entonces el no pago como fundamento de hecho de los Sumarios Contravencionales, o pago de una cuota fuera de plazo, no configura algún tipo de ilícito tributario conforme el Artículo 148 de la Ley N° 2492 (CTB) y a la clasificación de las infracciones tributarias contenidas en los Artículos 160 y 175 de la citada Ley y las Resoluciones Normativas de Directorio Nros. 10.0042.05 y 10.0037.07, por lo que el incumplimiento de las facilidades de pago, según lo dispuesto por el párrafo III del Artículo 24 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), sólo legitima la acción de la Administración Tributaria para la ejecución de las garantías; asimismo, indica que no se debería aplicar sanción en virtud al arrepentimiento eficaz, concluye solicitando en virtud de lo expuesto se dicte Resolución Final admitiendo los descargos presentados y ordenando archivo de obrados (fs. 60-77 de antecedentes administrativos c.1).

v. El 6 de febrero de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cedula a AEROCON LTDA., con las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00745-11, 18-00746-11, 18-00747-11, 18-00748-11, 18-00749-11, 18-00750-11, 18-00751-11, 18-00752-11, 18-00753-11, 18-00754-11, 18-00755-11, 18-00756-11, 18-00757-11, todas de 30

de diciembre de 2011, en las que resuelve sancionar al contribuyente al haber evidenciado el incumplimiento de la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008 de 18 de junio de 2008, en la cual se encuentra incluido el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos octubre 2007 a marzo de 2008; y el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos octubre 2007 a abril de 2008, adecuando su conducta a la contravención tributaria de Omisión de Pago prevista en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB) y 42 del Decreto Supremo N° 27310, con la reducción en el 80% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda de la fecha de vencimiento (23 de noviembre de 2007), en aplicación del Numeral 1 del Artículo 156 de la Ley N° 2492 (CTB), equivalentes a 14.245 UFV por IVA del periodo octubre de 2007, 30.487 UFV por IVA del periodo noviembre de 2007, 7.375 UFV por IVA del periodo diciembre de 2007, 15.293 UFV por IVA del periodo enero de 2008, 3.292 UFV por IVA del periodo febrero de 2008, 4.642 UFV por IVA del periodo marzo 2008, 19.227 UFV por IT del periodo octubre de 2007, 22.676 UFV por IT del periodo noviembre de 2007, 23.847 UFV por IT del periodo diciembre de 2007, 23.122 UFV por IT del periodo enero 2008, 19.706 UFV por IT del periodo febrero 2008, 19.841 UFV por IT del periodo marzo 2008 y 19.870 UFV por IT del periodo abril 2008, sin que exista disminuciones adicionales posteriores (fs. 78-84, 129-134, 137-143, 242-248, 297-303, 349-355, 374-380, 397-403, 422-428, 447-53, 472-478, 497-503, 522-528, de antecedentes administrativos c.1 y c.2).

IV. 2. Antecedentes de Derecho.

i. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia (CPE), de 7 de febrero de 2009.

Artículo 123.

La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.

ii. Ley N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano (CTB).

Artículo 55. (Facilidades de Pago).

I. La Administración Tributaria podrá conceder por una sola vez con carácter improrrogable facilidades para el pago de la deuda tributaria a solicitud expresa del

contribuyente, en cualquier momento, inclusive estando iniciada la ejecución tributaria, en los casos y en la forma que reglamentariamente se determinen. Estas facilidades no procederán en ningún caso para retenciones y percepciones. Si las facilidades se solicitan antes del vencimiento para el pago del tributo, no habrá lugar a la aplicación de sanciones.

Artículo 64. (Normas Reglamentarias Administrativas). La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.

Artículo 148. (Definición y Clasificación). Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.

Artículo 150. (Retroactividad). Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable.

Artículo 160. (Clasificación). Son contravenciones tributarias:
3. Omisión de pago.

Artículo 165. (Omisión de Pago).

El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria.

Artículo 168. (Sumario Contravencional).

I. Siempre que la conducta no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el

acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.

iii. Decreto Supremo Nº 27310, de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB).

Artículo 24. (Facilidades de pago).

V. Las Administraciones Tributarias están facultadas a emitir los reglamentos que complementen lo dispuesto en el presente Artículo.

iv. Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0042-05, Facilidades de Pago, de 25 de noviembre de 2005.

Artículo 8. (Sanciones). I. Si se trata de deudas determinadas por la Administración, en caso de incumplimiento del plan de facilidades de pago, se procederá al cobro del cien por ciento (100%) de la sanción establecida para la omisión de pago, cuando corresponda.

II. Si se trata de deudas determinadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, se procederá de la siguiente manera:

1. Si la solicitud del plan de facilidades de pago es presentada después del vencimiento del impuesto y antes del inicio de cualquier actuación de la Administración Tributaria, siempre y cuando el plan se cumpla, operará el arrepentimiento eficaz.

2. Si la solicitud del plan de facilidades de pago es presentada después del vencimiento del impuesto, siempre y cuando no se hubiese notificado el proveído de inicio de ejecución tributaria y el plan fuera debidamente cumplido, operará la reducción de sanciones, a este efecto quedará suspendido el sumario contravencional si hubiere sido iniciado.

III. Tratándose de solicitudes de planes de facilidades de pago presentadas antes del vencimiento del impuesto, la realización del Sumario Contravencional se iniciará solamente en caso de incumplimiento.

Artículo 16. (Pago de las Cuotas). I. La primera cuota del plan de facilidades de pago, deberá pagarse hasta el último día hábil del mes de notificación de la Resolución Administrativa de Aceptación.

II. El pago de la segunda cuota y siguientes, podrá realizarse hasta el último día hábil de cada mes calendario.

Artículo 17. (Incumplimiento). I. Los planes de facilidades de pago se considerarán incumplidos por:

1. Falta de pago de la cuota.

2. Pago en defecto de cualquiera de las cuotas, siempre y cuando el pago en defecto sea mayor al 5% del monto de la cuota; cuando el pago en defecto sea igual o menor al 5% del monto de la cuota, éste deberá ser regularizado, como máximo, dentro de los dos (2) días hábiles de efectuado el pago de la cuota.

II. Cuando se verifique el incumplimiento de un plan de facilidades de pago, las Gerencias Distritales o GRACO procederán a la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de Aceptación, conforme lo dispuesto en el numeral 8 del párrafo I del Artículo 108 de la Ley N° 2492 y el Artículo 4 del Decreto Supremo N° 27874 de 26 de noviembre de 2004; excepto en los casos previstos en el párrafo II del Artículo 5 y el párrafo III del Artículo 12 de la presente resolución, en los cuales se procederá a la ejecución de los títulos de ejecución originales.

III. A efecto de lo establecido en el párrafo precedente, en caso de incumplimiento del plan, se considerará como deuda tributaria el saldo no pagado del plan.

**v. Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, de 2 de abril de 2009
Procedimiento de Facilidades de Pago.**

Artículo 17. (Incumplimiento y Tolerancias).

I. Las facilidades de pago se considerarán incumplidas por:

1. Falta de pago de cualquiera de las cuotas.

2. Pago fuera de plazo o pago en defecto de cualquiera de las cuotas, cuando sobrepasen los días de tolerancia acumulados en toda la vigencia de la facilidad, considerando lo establecido en el numeral 3 del presente artículo.

Los días acumulados de tolerancia máxima permitida, serán igual a la mitad del número de cuotas autorizadas; en caso de no ser un número entero se redondeará al número inmediato superior. Esta tolerancia no será aplicable a la última cuota.

En caso de existir pago en defecto o falta de pago de la última cuota, la misma deberá ser pagada dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de su vencimiento.

Disposición Final Cuarta.

Quedan vigentes todas las Facilidades de Pago otorgadas antes de la publicación de la presente resolución, hasta su conclusión o incumplimiento, sujetándose a las circunstancias previstas en el artículo 17 de la presente resolución, salvo que se hubiere iniciado el proceso de ejecución tributaria de la Resolución Administrativa que concedió las facilidades de pago y/o exista alguna otra actuación de la Administración Tributaria.

IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0731/2012, de 17 de agosto de 2012, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

IV.3.1. Sobre la existencia del incumplimiento del plan de facilidades de pagos y aplicación de la retroactividad aplicada.

i. La Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico señala que conforme la información del Departamento de Recaudaciones y Empadronamiento de la Gerencia GRACO Santa Cruz y antecedentes, determinó que el contribuyente AEROCON LTDA., pagó hasta la segunda cuota en plazo y montos establecidos mediante Resolución Administrativa GDSC-DJCC-Nº 111/2008 de 18 de junio de 2008, que le otorgó facilidades de pago, sin embargo, la tercera cuota no fue pagada en el plazo determinado, siendo evidente que se incurrió en omisión de pago prevista en el Artículo 165 de la Ley Nº 2492 (CTB), por lo que este incumplimiento conforme lo establecido en el Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0042-05 y caso 3 del Artículo 20 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, constituye que la facilidad de pago fue incumplida, cuya sanción debe ser calculada en aplicación a lo previsto en los Artículos 42 del Decreto Supremo Nº 27310 y 12 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07.

- ii. Manifiesta que la retroactividad normada por el Artículo 150 de la Ley N° 2492 (CTB), es aplicable únicamente a los ilícitos tributarios, siendo estos un Delito Tributario (penal) y no así las sanciones por concepto de contravenciones tributarias como lo es la omisión de pago; a esto agrega, que al no constituirse la contravención por omisión de pago en un delito, la retroactividad por la norma mas benigna aplicada en el caso de autos es impertinente por no alcanzar a las contravenciones tributarias, análisis que fue pronunciado en la Sentencia Constitucional N° 0028/2005 de 28 de abril de 2005, en el mismo sentido señala como jurisprudencia, lo establecido en el Auto Supremo N° 307 de 31 de julio de 2008 emitido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto a la indebida aplicación de la retroactividad de tributos omitidos y sus correspondientes sanciones, pues estos no se encuentran dentro de la permisibilidad establecida por el Artículo 33 de la CPE.
- iii. Indica que de la parte considerativa del Decreto Supremo N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, que reglamenta la aplicación del Código Tributario vigente, se establece que adjetiva y procesalmente se aplica la norma que esta vigente al momento de establecer la sanción y sustancialmente la norma que estaba vigente al momento de la comisión del delito o a la contravención como en este caso, por lo que al iniciar el proceso sancionador aplicó las disposiciones vigentes durante la comisión del incumplimiento, por ello no habría nulidad o ilegalidad en la aplicación de las Resoluciones Normativas de Directorio del Servicio de Impuestos Nacionales.
- iv. Al respecto, cabe aclarar que las sanciones por Omisión de Pago impuestas por la Administración Tributaria a AEROCON LTDA., deviene del pago extemporáneo de la tercera cuota, del Plan de Facilidades de Pago otorgado mediante Resolución Administrativa GDSC-DJCC-N° 111/2008; por lo que corresponde proceder al análisis de la existencia o no de tal incumplimiento.
- v. La normativa vigente, en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB) establece que incurre en contravención de omisión de pago, quien no pague o pague de menos la deuda tributaria, correspondiéndole la sanción del 100% del monto calculado para la deuda tributaria. Asimismo, el Artículo 168 de la normativa citada, prevé que el procesamiento de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención, a quien se le concederá un plazo de 20 días a partir

de su notificación, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho, debiendo emitirse una vez transcurrido éste plazo, la resolución final del sumario.

vi. Así también, el Artículo 51 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que el pago es una forma de extinción de la obligación tributaria, por lo que en su Artículo 55 dispone que: *“la Administración Tributaria podrá conceder facilidades de pago, por una sola vez para el pago de la deuda tributaria, inclusive iniciada la ejecución tributaria, en los casos y en la forma que reglamentariamente se determinen... Si las facilidades se solicitan antes del vencimiento para el pago del tributo, no habrá lugar a la aplicación de sanciones”*. Asimismo, el Numeral V del Artículo 24 del Decreto Supremo N° 27310, prevé que: *“las Administraciones Tributarias están facultadas a emitir los reglamentos que complementen lo dispuesto en el presente artículo”*.

vii. En ese sentido, el Servicio de Impuestos Nacionales, en ejercicio de la facultad normativa reconocida en el Artículo 64 de la Ley N° 2492 (CTB), emite la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05, de 25 de noviembre de 2005, que establece el procedimiento para las facilidades de pago, cuyo Artículo 8, regula la aplicación de las sanciones, disponiendo en el numeral II, los casos en los que la deuda tributaria es determinada por el sujeto pasivo, en tal entendido, establece las siguientes situaciones: *“1) Si la solicitud del plan de facilidades de pago es presentada después del vencimiento del impuesto y antes del inicio de cualquier actuación de la Administración Tributaria, siempre y cuando el plan se cumpla, operará el arrepentimiento eficaz y; 2) Si la solicitud del plan de facilidades de pago es presentada después del vencimiento del impuesto, siempre y cuando no se hubiese notificado el proveído de inicio de ejecución tributaria y el plan fuera debidamente cumplido, operará la reducción de sanciones, a este efecto quedará suspendido el sumario contravencional si hubiere sido iniciado”*.

viii. Igualmente, los Números II del Artículo 16 y 1 del Parágrafo I del 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05, disponen que el pago de la segunda cuota y siguientes, podrá realizarse **hasta el último día hábil de cada mes calendario**, y que los **planes de facilidades de pago se consideran incumplidos por la falta de pago de la cuota** o por pago en defecto (las negrillas son nuestras).

ix. En ese contexto, de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que el 18 de junio de 2008, la Administración Tributaria notificó en secretaria la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008, de aceptación de facilidades de pago, que resuelve aceptar la solicitud de facilidades de pago formulada por el contribuyente, en treinta y cinco (35) cuotas mensuales, por los periodos octubre, noviembre, diciembre de 2007 y enero, febrero y marzo de 2008 para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los periodos octubre, noviembre, diciembre de 2007 y enero, febrero, marzo y abril de 2008 para el Impuesto a las Transacciones (IT); asimismo, señala que las cuotas deberán ser pagadas hasta el último día hábil de cada mes a partir de la notificación de la Resolución, finalmente establece que los planes de pago se consideran incumplidos de suscitarse cualquiera de las circunstancias establecidas en el Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05, dando lugar automáticamente sin necesidad de actuación previa a la ejecución de garantías presentadas y si corresponde a las medidas coactivas señaladas en el Parágrafo III del Artículo 55 de la Ley N° 2492 (CTB) y Artículo 24 del Decreto Supremo N° 27310 y parágrafo II del citado Artículo 17 (fs. 7-9 del antecedentes administrativos).

x. Posteriormente el 2 de septiembre de 2008, la Administración Tributaria emitió el Informe con Cite: GGSC/DER/INF N° 01-0180/2008, que concluye que se evidenció que AEROCÓN LTDA., incumplió la facilidad de pago, de acuerdo a la verificación realizada en el listado de formularios impresos de la Base de Datos Corporativa del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); asimismo, recomienda la ejecución de la Boleta de Garantía N° BGNC-1000039398, emitida por el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., por la suma de \$us. 45.000.-, además de instruir al Departamento Técnico Jurídico, la emisión del Auto Inicial de Sumario Contravencional por Omisión de pago según corresponda (fs. 10-15 de antecedentes administrativos).

xi. En tal sentido, el 17 de noviembre de 2011, la Administración Tributaria notificó mediante Cédula a José Luís Añez Soruco, representante legal de AEROCÓN LTDA., con los Autos Iniciales de Sumario Contravencional N° 25-03433-11, 25-03434-11, 25-03435-11, 25-03436-11, 25-03437-11, 25-03438-11, 25-03443-11, 25-03439-11, 25-03442-11, 25-03441-11, 25-03440-11- 25-03444-11, 25-03445-11, todos de 8 de noviembre de 2011, referentes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2007, enero, febrero y marzo de 2008, e Impuestos a las Transacciones (IT), de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2007, enero, febrero, marzo y abril de 2008, respectivamente,

resolviendo iniciar Sumarios Contravencionales, contra AEROCON LTDA., al haberse evidenciado que se incumplió con la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008 de 18 de junio de 2008, concediéndole el plazo de 20 días para que formule o ofrezca pruebas que hagan a su derecho, o en su caso efectúe los pagos del importe de las multas (fs. 53-58, 123-128, 135-140, 236-241, 300-305, 343-348, 368-373, 391-396, 416-421, 441-446, 446-471, 491-496, 516-521 de antecedentes administrativos).

xii. Ulteriormente, el 6 de diciembre de 2011, AEROCON LTDA. presentó descargos y solicitó el auto de conclusión, señalando que tres (3) días después del vencimiento de la fecha de pago de la tercera cuota, se pago la totalidad de la deuda tributaria y antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, entonces el no pago como fundamento de hecho de los Sumarios Contravencionales, o pago de una cuota fuera de plazo, no configura algún tipo de ilícito tributario conforme el Artículo 148 de la Ley N° 2492 (CTB), asimismo, indica que no se debería aplicar sanción en virtud al arrepentimiento eficaz, (fs. 60-77 de antecedentes administrativos).

xiii. Finalmente el 6 de febrero de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cedula a AEROCON LTDA., las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00745-11, 18-00746-11, 18-00747-11, 18-00748-11, 18-00749-11, 18-00750-11, 18-00751-11, 18-00752-11, 18-00753-11, 18-00754-11, 18-00755-11, 18-00756-11, 18-00757-11, todas de 30 de diciembre de 2011, en las que resuelve sancionar al contribuyente al haber evidenciado el incumplimiento de la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008 de 18 de junio de 2008, en la cual se encuentra incluido el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos octubre 2007 a marzo de 2008; y el Impuesto a las Transacciones (IT) de los periodos octubre 2007 a abril de 2008, adecuando su conducta a la contravención tributaria de Omisión de Pago prevista en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB) y 42 del Decreto Supremo N° 27310, con la reducción en el 80% del tributo omitido expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda de la fecha de vencimiento (fs. 78-84, 129-134, 137-143, 242-248, 297-303, 349-355, 374-380, 397-403, 422-428, 447-53, 472-478, 497-503, 522-528, de antecedentes administrativos).

xiv. En tal sentido, de la revisión y compulsas de antecedentes administrativos y el expediente, se evidencia que el contribuyente solicitó facilidades de pago, la misma que fue atendida con la emisión de la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N°

111/2008, que otorgó la facilidad de pago en treinta y cinco (35) cuotas mensuales; empero, la tercera cuota correspondiente al mes de agosto de 2008, fue cancelada el 4 de septiembre de 2008, cuando lo correcto debió ser el 31 de agosto de 2008, lo que conlleva el incumplimiento de las facilidades de pago según la Administración Tributaria.

xv. En virtud a lo anotado, se tiene que el pago de la tercera cuota correspondiente al mes de agosto de 2008 fue cancelada extemporáneamente, el día 4 de septiembre de 2008 con un retraso de 4 días, cuando lo correcto era que el pago se realice el último día hábil del mes calendario que corresponda al pago de la respectiva cuota, es decir el 31 de agosto de 2008, por lo que inicialmente se puede señalar que el sujeto pasivo habría incumplido con la fecha de pago de la tercera cuota, hecho que en los términos del Numeral 1 del Parágrafo I del Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05, determina el incumplimiento del Plan de Facilidades de Pago, debiendo la Administración Tributaria proceder a la ejecución tributaria de la Resolución Administrativa de aceptación de las facilidades de Pago en atención del Parágrafo II del Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05.

xvi. Siendo que la presente controversia se circunscribe a la aplicación de la sanción por omisión de pago, por incumplimiento a las facilidades de pago otorgada mediante Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008, de 18 de junio de 2008, se tiene que la normativa a ser aplicada en cuanto a la sanción de acuerdo a la fecha de aceptación de las facilidades de pago, es el Numeral 2 del Parágrafo II del Artículo 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0042-05 que dispone que si la solicitud del plan de facilidades de pago es presentada después del vencimiento del impuesto, siempre y cuando no se hubiese notificado el proveído de inicio de ejecución tributaria y el plan fuera debidamente cumplido, operará la reducción de sanciones, a este efecto quedará suspendido el sumario contravencional si hubiere sido iniciado.

xvii. Sin embargo, al haber emitido la Administración Tributaria la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, de 2 de abril de 2009, relativa al tratamiento de facilidades de pago, en la que incluye **tolerancias** en la fecha de pago de las cuotas de las facilidades de pago, estableciendo en el Numeral 2 del Parágrafo I de su Artículo 17 lo siguiente, que: *“Los días acumulados de tolerancia máxima permitida,*

serán igual a la mitad del número de cuotas autorizadas; en caso de no ser un número entero se redondeará al número inmediato superior. Esta tolerancia, no será aplicable a la última cuota”, se tiene que tal tolerancia beneficia al contribuyente en cuanto a la determinación de la sanción por omisión de pago, lo cual determina la aplicación de dicha norma en el presente caso, considerando que la Disposición Final Cuarta establece que: **“Quedan vigentes todas las Facilidades de Pago otorgadas antes de la publicación de la presente resolución, hasta su conclusión o incumplimiento, sujetándose a las circunstancias previstas en el artículo 17 de la presente resolución, salvo que se hubiere iniciado el proceso de ejecución tributaria de la Resolución Administrativa que concedió las facilidades de pago y/o exista alguna otra actuación de la Administración Tributaria”**, ahora bien, puesto que la facilidad de pago es otorgada antes de su vigencia, la misma que concluyó con el pago total de la deuda tributaria, se evidencia de la compulsas de antecedentes, que no se inició proceso de ejecución tributaria alguno.

xviii. Por consiguiente, siendo que la facilidad de pago otorgada a través de la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008, de 18 de junio de 2008, establece que el monto adeudado debe pagarse en **35 cuotas mensuales**, aplicando lo dispuesto en el Numeral 2 del Parágrafo I del Artículo 17, de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09, se tiene que la tolerancia máxima permitida para el pago de cualquiera de las cuotas **que no sea la última**, debe ser igual a la mitad del número de cuotas autorizadas, en caso de no ser un número entero se redondeará al número inmediato superior; es decir, de **18 días** en el caso que nos ocupa; en ese entendido, habiendo la empresa recurrente efectuado el pago de la tercera cuota con 4 días de retraso, se tiene que ésta fue efectuada dentro de los días de tolerancia permitidos.

xix. En cuanto a lo aseverado por la Administración Tributaria, sobre la inaplicabilidad de la retroactividad en sanciones por concepto de contravenciones tributarias como lo es la Omisión de Pago, se debe señalar que los ilícitos tributarios se clasifican en **contravenciones** y delitos según el Artículo 148 de la Ley N° 2492 (CTB), la omisión de pago al configurarse como contravención conforme establece el Numeral 3 del Artículo 160 de la citada Ley, se encontraría alcanzada por la retroactividad de la Ley en caso de que se establecieran sanciones mas benignas; sin embargo, cabe aclarar que en el presente caso al margen de la retroactividad prevista en los Artículos 150 de la Ley N° 2492 (CTB) y 123 de la CPE; corresponde la aplicación de la disposición

cuarta de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-004-09 que establece expresamente que quedan **vigentes las todas las Facilidades de Pago otorgadas antes de la publicación de la presente Resolución**, hasta su conclusión o incumplimiento, sujetándose a las circunstancias previstas en el artículo 17 de la presente Resolución, salvo que se hubiere iniciado el proceso de ejecución tributaria de la Resolución Administrativa que concedió las facilidades de pago y/o exista alguna otra actuación de la Administración Tributaria, lo que en el presente caso no se evidencia.

xx. Por todo lo expuesto y al evidenciarse que el Plan de Facilidades de Pago establecida en la Resolución Administrativa GGSC-DJCC N° 111/2008, de 18 de junio de 2008, por los periodos octubre, noviembre, diciembre de 2007 y enero, febrero y marzo de 2008 para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los periodos octubre, noviembre, diciembre de 2007 y enero, febrero, marzo y abril de 2008 para el Impuesto a las Transacciones (IT) fue cumplido, corresponde a esta instancia jerárquica confirmar la Resolución de Alzada impugnada con fundamento propio.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-SCZ/RA 0172/2012, de 1 de junio de 2012, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

POR TANTO:

La Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designada mediante Resolución Suprema N° 07303, de 26 de marzo de 2012, en el marco de los Artículos 172, Numeral 8 de la Constitución Política del Estado y 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132, 139, Inciso b) y 144 de la Ley N° 2492 (CTB) y Ley N° 3092 (Título V del CTB),

RESUELVE:

CONFIRMAR con fundamento propio la Resolución ARIT-SCZ/RA 0172/2012, de 1 de junio de 2012, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por AEROCÓN LTDA. contra la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que revocó totalmente las Resoluciones Sancionatorias N° 18-00745-11, 18-00746-11, 18-00747-11, 18-00748-11, 18-00749-11, 18-00750-11, 18-00751-11, 18-00752-11, 18-00753-11, 18-00754-11, 18-00755-11, 18-00756-11 y 18-00757-11, todas de 30 de diciembre de 2011, emitidas por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), referente a la multa por omisión de pago prevista en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB); conforme con el Inciso b) Parágrafo I, Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase

Fdo. Julia Susana Ríos Laguna
Directora Ejecutiva General Interino
Autoridad General Impugnación Tributaria